



UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA – UEPB

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ

CURSO DE DIREITO

BÁRBARA KELLY BARBOSA DE SOUZA

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO
BRASILEIRO E A DOUTRINA DO *BUSINESS PURPOSE TEST*: interpretação e
aplicação do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional.**

**CAMPINA GRANDE
2015**

BÁRBARA KELLY BARBOSA DE SOUZA

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO
BRASILEIRO E A DOCTRINA DO *BUSINESS PURPOSE TEST*: interpretação e aplicação
do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel, pelo curso de Direito da Universidade Estadual da Paraíba – UEPB- Campus I – Campina Grande-PB. Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Me. Francisco Leite Duarte.

**CAMPINA GRANDE
2015**

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

S729p Souza, Bárbara Kelly Barbosa de.

O planejamento tributário no estado democrático de direito brasileiro e a doutrina do business purpose test [manuscrito] : interpretação e aplicação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional / Barbara Kelly Barbosa de Souza. - 2015.

34 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2015.

"Orientação: Prof. Me. Francisco Leite Duarte, Departamento de Direito Público".

1. Planejamento Tributário. 2. Norma Geral Antielisiva. 3. Business Purpose Test I. Título.

21. ed. CDD 343.04

BÁRBARA KELLY BARBOSA DE SOUZA

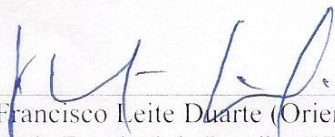
**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO
BRASILEIRO E A DOCTRINA DO *BUSINESS PURPOSE TEST*: interpretação e aplicação
do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.**

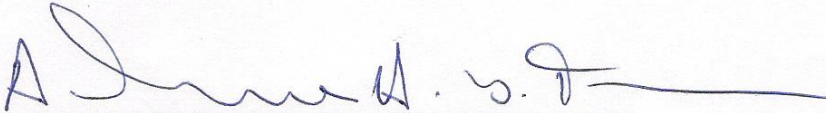
Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como
pré-requisito para obtenção do título de Bacharel,
pelo curso de Direito da Universidade Estadual da
Paraíba – UEPB- Campus I – Campina Grande-PB.
Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovado em: 06/06/2015.

Nota: 10,0 (DEZ)

BANCA EXAMINADORA


Prof. Me. Francisco Leite Duarte (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)


Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)


Prof. Dr. Raimundo Juliano Feitosa
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

A Deus, primeiramente, autor da minha fé, e aos meus pais e irmãos, sem o apoio e a dedicação dos quais não concluiria mais esta etapa, DEDICO.

AGRADECIMENTOS

Ao professor-orientador Francisco Leite Duarte, pela solicitude e contribuição envidadas ao longo dessa orientação.

Aos meus pais, Mariceli e Williams, que sempre investiram e acreditaram em mim, me incentivando com palavras de força, coragem e carinho.

Aos meus irmãos, Breno e Bruno, pelo companheirismo, pelos momentos de descontração e pela ajuda prestada quando preciso.

A Jáder, parte essencial da minha vida, por todo amor e cuidado, e pelos sonhos que já foram e os que ainda serão divididos.

Aos meus familiares, que sempre estiveram torcendo por mim.

A minha grande amiga Jéssica, que ao longo de 13 anos compartilhou alegrias e tristezas, sendo ombro amigo em todos os momentos.

As minhas amigas, Rafaele, Maria Eugênia e Lais, que desde o colégio me desejam o melhor, e, apesar da distância, se fazem presentes por meio de mensagens e eventuais reencontros.

Aos amigos que fiz durante esses quase seis anos de curso, pelo cafezinho em seu Jadir, pelos debates nos bancos da universidade e pelos sorrisos soltos.

Aos meus chefes, aos servidores e aos colegas estagiários tanto do Ministério Público da Paraíba como da Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional de Campina Grande – PB, que contribuíram durante minha caminhada na graduação, com sua experiência e seus ensinamentos, dos quais nunca me esquecerei.

Aos professores do Curso de Direito da UEPB que colaboraram ao longo de sessenta e seis meses, por meio das disciplinas e das aulas ministradas.

Aos funcionários da UEPB, pela presteza e atendimento quando nos foi necessário.

“As verdadeiras conquistas, as únicas de que nunca nos arrependemos, são aquelas que fazemos contra a ignorância”.

(Napoleão Bonaparte)

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	12
	2.1 Elisão, evasão e elusão fiscais.....	12
3	ANÁLISE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA BRASILEIRA: PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 116, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	15
	3.1 Posições doutrinárias.....	16
	3.2 <i>Mens legislatoris</i>	18
	3.3 Constitucionalismo do dispositivo.....	21
4	POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA DOUTRINA DO <i>BUNISESS PURPOSE TEST</i> NA VALIDAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	25
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	29
	REFERÊNCIAS.....	32

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO BRASILEIRO E A DOUTRINA DO *BUSINESS PURPOSE TEST*: interpretação e aplicação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

SOUZA, Bárbara Kelly Barbosa de¹

RESUMO

A presente pesquisa objetiva analisar a inovação trazida pela Lei complementar nº 104/2001, que introduziu parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional e a possibilidade de aplicação da doutrina do business purpose test (propósito negocial) na validação do planejamento tributário. Para tal mister, realizou um estudo bibliográfico e documental, através de consulta à legislação e à doutrina afetas ao tema. Como resultado, percebeu-se que a doutrina não é pacífica quanto ao alcance e à constitucionalidade do dispositivo em comento. Todavia, a partir da adequada interpretação dele, levando não só em conta a sua literalidade, mas os motivos e a finalidade do legislador ao editá-lo, constatou-se que ele visa a combater a fraude à lei e o abuso de direito; e, ainda, se mostra constitucional, à luz do novo Código Civil e das inovações trazidas pela Constituição Federal. Por consequência, verificou-se também a possibilidade da aplicação da doutrina do propósito negocial para validar o planejamento tributário, pois esta é capaz demonstrar justamente a existência do desvio de finalidade das operações realizadas, que caracterizam a fraude à lei e o abuso de direito, de forma a balizar a atuação do Fisco. A pesquisa, todavia, não teve como pretensão esgotar o assunto ora debatido, mas se apresentar apenas como mais um dos paradigmas ao estudo do tema, o qual deve ser continuamente discutido entre os doutrinadores a fim de que a futura regulamentação da norma não venha a atender os anseios apenas de uma parcela da sociedade, mas desta como um todo.

Palavras Chaves: Planejamento tributário. Norma geral antielisiva. *Business purpose test*.

¹ Aluna de Graduação em Direito na Universidade Estadual da Paraíba – Campus I.
Email: barbarak.7@gmail.com.br

1 INTRODUÇÃO

O atual Estado Democrático de Direito Brasileiro, fundamentado no princípio da dignidade da pessoa humana, tem exigido, cada vez mais, do Poder Público, a prática de políticas necessárias à implementação do modelo de sociedade previsto em nossa Carta Magna, norteado pelos ditames da justiça, solidariedade e pluralismo.

Entretanto, as atividades ou prestações estatais voltadas à consecução do bem comum, tais como o poder de polícia, a segurança pública, as políticas econômicas, entre outras, possuem um custo significativo. Assim, o Estado necessita obter recursos financeiros para se manter e promover os interesses públicos.

A Constituição de 1988 estabeleceu, em seu artigo 173, que a exploração da atividade econômica cabe, em regra, à iniciativa privada, restando à Administração Pública atuar apenas em situações excepcionais, estabelecidas no texto constitucional e na lei. Logo, a principal fonte de financiamento do Estado passou a ser o tributo, obtido através da transferência de parte do patrimônio dos particulares para os cofres públicos.

O tributo, contudo, nunca foi benquisto pela sociedade brasileira. Não só pela invasão ao patrimônio privado, intentada pelo Estado para sua obtenção, mas também porque, historicamente, a tributação sempre esteve atrelada ao favorecimento das classes mais abastadas.

Mesmo hoje, as leis tributárias são vistas como “leis incomodativas”, cumpridas apenas em função da existência de sanções pelo seu descumprimento. E não poderia ser diferente, pois a realidade que permeia a sociedade brasileira – alta carga tributária, má distribuição de renda, corrupção etc. – só tem aumentando a repulsa da população à atividade fiscal do Estado, e levado os particulares a procurar meios de evitar ou reduzir o ônus tributário.

O Planejamento tributário, baseado na previsão constitucional que atribuiu aos particulares liberdade de organização de suas vidas, e principalmente, de seus negócios, foi a forma encontrada por muitos contribuintes para evitar ou reduzir a carga tributária.

No entanto, nem todos os atos praticados com o fim de fugir do recolhimento do tributo aos cofres públicos podem ser caracterizados como planejamento tributário legítimo, tanto perante a lei quanto à Administração Tributária, pois realizados com dolo, simulação, fraude à lei, abuso de forma ou abuso de direito.

Neste sentido, como meio de controle do planejamento tributário, foi acrescentado o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, a chamada norma geral antielisiva, permitindo que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Entretanto, o referido dispositivo ainda depende de regulamentação a ser estabelecida por meio de lei ordinária, e tem gerado grandes debates quanto a sua extensão e constitucionalidade. Vários autores já o analisaram, mas não chegaram a nenhum consenso. Na verdade, surgiram várias vertentes doutrinárias sobre o tema, defendendo novos limites para o planejamento tributário.

Portanto, como se pode perceber, apesar de passados mais de 13 (treze) anos desde a sua criação, por sua natureza e importância, a sua regulamentação tem se mostrado uma tarefa complexa.

Diante disto, a presente pesquisa pretende analisar, primeiramente, os institutos jurídicos que se relacionam ao planejamento tributário, quais sejam, a elisão, a evasão tributária e a elusão fiscal, passando após para a análise da norma geral antielisiva no ordenamento nacional, ressaltando quais os posicionamentos doutrinários sobre interpretação e aplicação desta. Para, por fim, analisar a possibilidade de aplicação do critério do propósito negocial (*business purpose test*) na validação do planejamento tributário.

De sorte que a discussão é de grande relevância, diante das consequências econômicas e sociais que a aplicação da norma geral antielisiva gerará tanto para o Estado como para a sociedade, além de servir como motivação ao aperfeiçoamento do direito tributário como ciência.

Impende ainda esclarecer que a pesquisa será desenvolvida através de um estudo bibliográfico e documental, com base em consultas a doutrina e a legislação relacionadas à temática sugerida.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

O planejamento tributário tem fundamento no texto constitucional que, ao prevê em seus arts. 1º inc. I, 5º, inc. II, 170 incs. II e IV e 173² os princípios da propriedade privada, da livre iniciativa, da livre concorrência e da legalidade, deixou expresso a permissão concedida aos indivíduos de contratarem livremente e planejarem sua vida fiscal, em virtude da liberdade negocial que lhes conferiu.

Helena Torres (2003 apud ANDRADE, 2014) define o planejamento tributário como a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer consequência dos atos projetados”.

Na mesma linha, de acordo com Martins (in PEIXOTO E ANDRADE, 2007, p. 360):

[...] pode-se dizer que há planejamento tributário quando o contribuinte organiza suas atividades de forma a não praticar hipótese de incidência da norma tributária, ou praticá-la de modo que a norma incidente seja aquela que impõe a menor tributação possível. O contribuinte trabalha com a ocorrência dos fatos que ensejam a incidência da norma, evitando que esta aconteça.

Em resumo, o planejamento tributário pode ser entendido como a atividade prévia realizada pelo particular, na qual este identifica a repercussão tributária de suas operações, para que assim possa optar por aquelas que resultem em uma menor carga tributária.

Ocorre que nem todos os atos ou negócios jurídicos praticados com o fim de fugir do recolhimento do tributo aos cofres públicos podem ser opostos perante o Fisco como planejamentos tributários legítimos. Sobre o tema, a doutrina normalmente realiza a distinção entre elisão fiscal, evasão fiscal e, para alguns, elusão fiscal.

2.1 Elisão, evasão e elusão fiscais.

² Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em um Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II- ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) II- propriedade privada; (...) IV- livre concorrência;

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Durante muito tempo se travaram discussões quanto à forma de diferenciação entre os atos lícitos e ilícitos de economia fiscal. Mas, atualmente, tem sido consenso doutrinário o uso de dois critérios para distingui-las: o critério cronológico, verificando se os atos ou negócios jurídicos foram praticados antes ou depois da ocorrência do fato gerador, e a licitude dos meios utilizados, analisando a acordança ou não dos atos praticados pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente.

Importa destacar, todavia, que o critério temporal tem se mostrado dispensável, devido a existência de exceções a este, como apontam alguns autores. É o caso de Heleno Torres (apud BOGO, 2006), o qual afirma que a única metodologia segura para diferenciar a economia fiscal lícita da ilícita seria a análise da natureza do ato ou negócio jurídico realizado pelo contribuinte.

Neste sentido, apesar de a doutrina não possuir um consenso quanto às nomenclaturas, a maioria entende que a evasão fiscal é a economia fiscal resultante da prática de atos ilícitos. Assim afirma Coêlho (2007, p. 351), que define a evasão fiscal como “a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos”.

Igualmente, Moreira (apud ANDRADE, 2014) sustenta que são meios de caracterização da evasão fiscal: a sonegação, a fraude e a simulação. Definindo-os nos seguintes termos:

Sonegação: ocultação (de rendimentos na declaração de imposto de renda, verbi gratia) que leva ao pagamento de tributo a menor;

Fraude: do latim *fraudis* (má-fé, engano), corresponde a atos tais como adulteração ou falsificação de documentos, através dos quais o contribuinte furta-se ao pagamento de tributo devido por lei.

Simulação: pode ser absoluta (finge-se o que não existe) ou relativa (dissimulação: sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio, oculto, que corresponde a real vontade das partes).

A evasão resta evidente, por exemplo, quando o contribuinte do Imposto de Renda deixa de informar, ou informa incorretamente, o montante de parte dos seus rendimentos auferidos em determinado exercício.

A elisão fiscal, por sua vez, é considerada pela maioria da doutrina como sinônimo de planejamento tributário, sendo definida por Coêlho (in: YAMASHITA, 2007, p. 351) como:

“a prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar”.

Conforme ensinamentos do autor (2007, p. 681), para que determinada situação se enquadre no conceito de elisão fiscal, mister se faz a presença de três pressupostos:

No caso das praticas lícitas visando ilidir impostos ou economizar impostos (tax planning) são pressupostos:

- a) a existência de um negócio típico tributado que o contribuinte quer evitar;
- b) a possibilidade de um outro negócio ou negócios lícitos, chamados de determinativos e indiretos, efetivamente praticados pelo contribuinte para evitar ou diminuir a carga fiscal;
- c) a impossibilidade de se aplicar penalidades ao contribuinte, eis que este nenhum ato ou negocio ilícito praticou.

Este acrescenta, ainda, que a elisão pode ocorrer de duas formas: por indução da própria lei, quando o ordenamento contém disposições no sentido de reduzir a tributação, como é o caso das isenções concedidas às empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas; ou por lacuna da lei, que, em regra, é feita por meio da prática dos denominados negócios jurídicos indiretos, assim chamados por terem finalidade atípica.

Neste último caso, apesar do negócio jurídico ser lícito em sua forma, ele foge ao contexto fático, ou é realizado com abuso de forma jurídica, indo de encontro ao espírito da lei. Ocorre quando o negócio é querido, mas possui única e exclusiva finalidade de economia fiscal.

Parte da doutrina passou a usar, recentemente, o termo elusão fiscal para denominar estas situações que figuram como meio termo entre a evasão e a elisão, entendendo que eles não poderiam ser opostos perante a Administração Tributária.

Como afirma Alexandre (2014) a elusão fiscal ocorre nos casos em que o contribuinte tenha praticados atos ou negócios jurídicos que, apesar de aparentemente lícitos, são desprovidos de causas negociais ou visam resultados que não são aqueles tipicamente almejados, tendo sido realizados com abuso de forma e abuso de direito”.

Um exemplo famoso citado pelo autor é o da utilização artificial da imunidade tributária do ITBI, prevista no art. 156, §2º, I, da CF.

Como a situação em que um contribuinte “A” possua um imóvel no valor X e o contribuinte “B” queira adquiri-lo. A forma típica de realizar o negócio é por meio do contrato de compra e venda, no qual incidiria o ITBI. Todavia, as partes, a fim de fugir da tributação, firmam ambas um contrato de constituição da sociedade comercial “Y”, em que o capital social da empresa é composto pela integralização do imóvel da “A” e do dinheiro de “B”, que corresponde exatamente ao valor do imóvel. Alguns dias após o registro dos atos constitutivos, “A” e “B” resolvem extinguir a sociedade “Y” e estabelecem que “A” receberá

sua parte em dinheiro e “B” receberá o imóvel, restando claro se tratar de uma compra e venda simulada (ALEXANDRE, 2014, p. 278-279).

Entretanto, a doutrina tradicional³, em nome da segurança jurídica e de uma legalidade desassociada dos valores fundamentais, enquadrou tais situação como elisão fiscal, sem qualificá-los como ineficaz perante a Administração Tributária.

3 ANÁLISE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA BRASILEIRA: PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 116, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Apesar de a doutrina entender que não resultando em ato ilícito o planejamento tributário deveria ser considerado válido, o legislador brasileiro, afinado com as experiências do direito comparado e intentando reduzir o deficit fiscal, adotou modelo próprio de norma antielisiva, a qual foi inserida no Código Tributário Nacional, de modo genérico, pela lei complementar nº 104/2001.

A respectiva lei alterou o art. 116 do CTN, incluindo parágrafo único, o qual passou a permitir que a autoridade administrativa desconsiderasse atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

No entanto, ao adotar o termo dissimular, não sendo claro quanto ao seu alcance, a doutrina passou a divergir quanto à natureza e à constitucionalidade do dispositivo. O que fez reacender a discussão sobre os limites do planejamento tributário.

Impende destacar que a constitucionalidade do dispositivo está sendo discutida em sede da ADI nº 2446, em trâmite perante o STF, a qual encontra-se, até o momento, pendente de julgamento.

³ A respectiva doutrina adota o termo elisão de forma ampliada, abrangendo os atos que são aparentemente lícitos, mas que antijurídicos em sua essência. Dentre seus principais expoentes podemos citar Alberto Xavier, Sampaio Dória e Luis Eduardo Schoueri, este último, todavia, já alertava, apesar de apenas tecnicamente, que em vez de elisão, o mais correto seria falar em elusão: “(...) Do ponto de vista estritamente técnico, no comportamento deste contribuinte que se desvia de fatos geradores, o que ele faz é eludir o nascimento da obrigação tributária, daí porque parte da doutrina entende, acertadamente, que não há que se falar em elisão, e sim em elusão fiscal. Porque? Porque elisão é substantivo do verbo elidir, o qual significa esconder (...)” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário – Elisão e Evasão - Simulação - Abuso de forma – Interpretação econômica – Negócio Jurídico indireto – Norma antielisiva. cit., p. 288-289).

3.1 Posições doutrinárias.

Parte da doutrina entende que o dispositivo é constitucional, mas defende que ele se trata na verdade de norma antievasiva, pois a hipótese de simulação, seja absoluta ou relativa, já está prevista e combatida no art. 149, VII, do CTN.

O Código Tributário estabelece, em seu art. 149, inc. VII do CTN, que o Fisco tem autorização para proceder ao lançamento de ofício nos casos de dolo, fraude e simulação. Todavia, este não se preocupou em definir expressamente o conceito do instituto, o qual passou a ser adotado conforme sua definição em direito privado.

A dissimulação está prevista no art. 167 do Código Civil, que assim dispõe:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I- aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II- contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III- os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Ela é entendida como um defeito do negócio jurídico que objetiva burlar a lei ou prejudicar terceiro, procurando alguma vantagem econômica. Segundo a doutrina civilista⁴, a dissimulação corresponde a simulação relativa, a qual compreende o negócio celebrado com o intuito de encobrir outro já existente. Por exemplo, quando as partes querem realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço. Portanto, é quando há uma divergência entre a vontade real e a vontade formalizada.

Assim, pela literalidade do texto, os autores constataam que a norma antielisiva abraçaria, na verdade, as hipóteses ilícitas de redução de impostos, concluindo que esta em nada inovou na Ordem Jurídica tributária.

É a posição adotada por Coêlho (apud ANDRADE, 2014), que visualiza no dispositivo uma cláusula antissimulação e, por tal razão, seria este desnecessário afirmando que o preceito incluído “chove no molhado”, pois tal situação já estaria compreendida no que determina o artigo 149, inciso VII, do CTN.

Em mesmo sentido preleciona Xavier (apud PAULSEN, 2014, p. 2464-2465):

Em nossa opinião, bem andou o Congresso Nacional em formular o novo parágrafo único do art. 116 do modo que o fez. Por um lado, reiterou que a lei tributária não

⁴ É o caso Flávio Tartuce, que em sua obra classifica a simulação em: absoluta e relativa, subdividindo esta última, ainda, em relativa subjetiva e relativa objetiva. Ressaltando que no caso da simulação relativa existem dois negócios jurídicos, um aparente e um real. (TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil. Volume único. 14ª ed. rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: São Paulo: MÉTODO, 2014).

pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um fato típico – o ato dissimulado – em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz. Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos atos simulados, essa declaração de ineficácia não se estende a atos verdadeiros, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos atos típicos fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram as partes a sua realização.

Outra parte da doutrina, todavia, é composta por autores que defendem a aplicação da norma antielisiva, pugnando, em nome dos princípios constitucionais da isonomia (art. 5º, caput da CR/88) e da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CR/88), por uma interpretação econômica do direito tributário, ou seja, pela consideração dos atos e negócios jurídicos para fins de tributação conforme os efeitos econômicos que produzam. (ALEXANDRE, 2014). É caso dos juristas Amílcar de Araújo e Ruy Barbosa Nogueira.

Dentre os simpatizantes mais modernos da teoria encontra-se Marco Aurélio Greco (2008), para o qual a norma constitui verdadeira cláusula antielisão, não se apresentando como antievasão, antielusão, antissimulação ou antiabuso, adotando como premissa a já citada eficácia positiva da capacidade contributiva. Ele invoca, também, o art. 3º, inciso I, da CF que prevê como objetivo da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

O autor afirma, ainda, após uma análise topográfica da disposição das normas jurídicas no Capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal, que o legislador constituinte optou por separar “os princípios” das “limitações”, sendo os primeiros encampados nos artigos 145, 146 e 146-A, CF, e que abarcam, por exemplo, a capacidade contributiva e a uniformidade no ordenamento tributário. Já a legalidade, anterioridade, irretroatividade, vedação ao confisco seria, por estarem situadas na seção “Limitações do Poder de Tributar”, compreende “limitações”.

Por tal motivo, o autor reconhece maior importância e relevância ao princípio da capacidade contributiva do que à legalidade e igualdade.

Há ainda aqueles estudiosos que entendem se tratar o dispositivo de norma antielisiva, mas defendem a sua inconstitucionalidade, pautando-se no fato de o ordenamento tributário nacional ter sido concebido à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, o que não permitiria uma tributação a partir de interpretação que fossem aquém da previsão legal.

Ressalte-se que maioria dos doutrinadores nacionais é adepta desta corrente formalista. Dentre os seus principais expoentes estão Alfredo Augusto Becker e Ives Gandra da Silva Martins.

Estes afirmam que o dispositivo permitiria a interpretação econômica do fato gerador, e conseqüentemente, a tributação por analogia, o que não foi recepcionado por nosso Código Tributário, conforme previsto em seu art. 108, §1º. E, ainda, que a norma, ao permitir que a autoridade administrativa desconsidere os atos ou negócios dissimulados, violaria a separação dos poderes, considerada cláusula pétrea por nosso texto constitucional, conforme previsão do art. 60, §4.

Assim dispõe Ives Gandra Martins (apud PAULSEN, 2014, p. 2472):

[...] o referido dispositivo [...] despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher. [...] Como, pelo novo artigo 116, não é a lei que deverá ser aplicada à hipótese impositiva, mas sim a intenção do agente de obter mais tributos, qualquer lei, apesar de rigorosamente seguida pelo contribuinte, poderá ser desconsiderada, para dar lugar à aplicação daquela que representar a maior incidência.

Portanto, vê-se que a doutrina não possui um consenso sobre a natureza a constitucionalidade da norma, e que a verdade problemática gira em torno do embate entre os princípios da legalidade e da tipicidade fechada e os da capacidade contributiva e da isonomia.

3.2 *Men legislatoris.*

Não se pode esquecer que a questão deve ser analisada sob o ângulo da inutilidade ou não do novo dispositivo, considerando-se a regra hermenêutica segundo o qual “a lei não contém palavras inúteis”, pois o CTN já admitia o lançamento de ofício nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, como já mencionado no tópico anterior.

Mesmo entendimento foi aplicado por Ricardo Torres (2003, p. 300-301), segundo o qual “(...) não tem peso argumentativo se concluir que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante no CTN (arts. 149, VII e 150, §4º)”.

Portanto, diante da incerteza do significado e alcance do dispositivo, quando interpretado literalmente, e da divergência doutrinária sobre o tema, para tentar desvendar o

escopo da norma em questão, faz-se indispensável averiguar quais os motivos e a finalidade que guiaram o legislador a instituir a respectiva norma.

Inicialmente, é de importante análise para a compreensão da natureza do parágrafo único do artigo 116 do CTN as disposições da Medida Provisória n. 66 de 2002 que, apesar de não ter sido convertida em lei nesse ponto, veio a esclarecer o alcance da norma acrescida ao CTN. Eis o conteúdo de seus arts. 13 e 14:

PROCEDIMENTOS RELATIVOS À NORMA GERAL ANTI-ELISÃO

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

O legislador foi bem claro ao estabelecer no parágrafo único do art. 13, acima citado, que o disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Corroborando assim com o entendimento de que o termo dissimular empregado no artigo não pode ser compreendido como a simulação relativa do art. 167 do CC, conforme classificação da doutrina civilista, em contraposição a simples análise literal da norma.

O projeto de Lei Complementar n. 77/1999, apresentado pelo Ministério da Fazenda e que deu origem à Lei Complementar n. 104, trazia a seguinte justificativa com relação à inserção do parágrafo único do artigo 116 do CTN:

A inclusão do parágrafo único do artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

O relator do projeto, Deputado Antônio Cambraia, assim se manifestou:

Trata-se, tipicamente, da inserção, no CTN, de uma norma geral antielisão. Procura-se evitar ou minorar os efeitos do chamado planejamento tributário das empresas, das suas tentativas de elisão que produzam o esvaziamento da sua capacidade contributiva, com quebra da isonomia em muitos casos e com efeitos na concorrência.(...) Dará consideráveis poderes de interpretação e decisão ao fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra tentativas de sonegação fiscal.

O Deputado Palocci (apud FURLAN, 2007, p. 206), justificando a medida, asseverou ainda que:

[e]m particular, quanto à norma antielisão, é uma necessidade para o Brasil, porque, mais do que nunca, o setor que mais cresce em matéria tributária no País é o do planejamento fiscal. E o planejamento fiscal não cresce em função da criação da justiça fiscal, da progressividade dos impostos, da valorização dos mais pobres. Planejamento fiscal se dá principalmente em defesa dos grandes setores da economia, em particular do capital financeiro, dos que tem mais condições de fazer planejamento fiscal e pagar menos impostos. Por isso, a norma antielisão é necessária no Brasil. [...].

Portanto, não obstante a nomenclatura utilizada “norma geral antielisiva”, é possível aferir que a introdução do dispositivo se apresenta como positivação da vedação ao abuso das formas e o abuso de direito, pelo que se pode concluir que o preceito tem por objetivo a desconsideração de atos que tenha sido praticado mediante a utilização de forma jurídica atípica, com a pretensão de contornar a aplicação da norma tributária ou com a exclusiva finalidade de evitar a tributação, descurada do resultado econômico pretendido.

Ademais, a edição da norma foi entendida pelo legislador como uma forma de efetivar a isonomia, a capacidade contributiva e a própria livre concorrência, pois entendeu-se que o planejamento tributário seria algo utilizado pelas grandes empresas, e as pequenas, que não poderiam se utilizar dele, sofreriam os encargos e ficariam em desvantagem no mercado econômico. Então, o combate a esses atos ou negócios abusivos seria uma verdade medida de justiça fiscal.

Assim, restam afastadas as proposições que consideram o art. 116, parágrafo único, do CTN como norma geral antievasão, antissimulação (em razão da expressa consignação no texto da MP 66/2002, que suas disposições não se aplicam aos casos de dolo, fraude ou simulação), bem como também não se mostra como uma norma geral antielisão no sentido restrito da expressão, pois sua aplicação se atém aos atos e negócios jurídicos praticados com abuso de forma e desprovidos de propósito negocial.

Nesta linha leciona Heleno Torres (apud BOGO, 2006), o qual assevera de que o legislador nacional ao elaborar o referido parágrafo conferiu ao legislativo a regularização de

um instrumento controlador, de forma segura e objetiva, dos atos elusivos que sejam praticados pelos contribuintes ou de que por qualquer outro modo vise a economia de tributos de maneira indevida.

3.3 Constitucionalismo do dispositivo.

O abuso de forma, segundo Amaro (2012), consiste na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma “normal”, teria um tratamento tributário mais oneroso.

A doutrina entende que ele é um desdobramento da teoria alemã da interpretação econômica do direito tributário, a qual tem por finalidade buscar o significado econômico das leis tributárias com base no princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Em outras palavras, permite a tributação de situações economicamente iguais, independente da forma jurídica adotada na operação, visando a uma distribuição uniforme dos encargos sociais (ROTHMANN apud AMARO, 2012, p.250).

Nessa perspectiva, poderia a autoridade verificar qual a real intenção do contribuinte, tributando o verdadeiro fato gerador de acordo com a resultado econômico querido por aquele.

A corrente doutrinária formalista, todavia, afirma que por não se trata de um ato ilícito e sim atípico, este não poderia ser desconsiderado para fins de tributação, pois o direito tributário tem como princípio máximo a legalidade e tipicidade fechada.

É certo que o simples uso de uma forma atípica para realizar o ato ou negócio jurídico não configura ilícito. No entanto, quando esse uso for realizado com a intenção de fraudar a lei tributária ou com abuso de direito, poderia sim ser considerado inválido para efeitos tributários.

Neste sentido, parece caminhar a melhor compreensão do que foi proposto pelo legislador, ao dispor no §3º do art. 14 da Medida Provisória n. 66 de 2002 que se considera abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

É o que defende Ricardo Torres (2003, p. 321), para quem foi introduzida no Brasil verdadeira disposição contra “a elisão fiscal abusiva”, afirmando, assim, que “a recente regra antielisiva...atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação entre a

intentio factio e a *intentio juris*, o que é característica da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil”.

Portanto, como o legislador deixou claro que o termo dissimular não correspondia à simulação relativa, pode-se aferir então é que ele quis abarcar outra hipótese de nulidade do negócio jurídico: a fraude à lei imperativa.

A fraude à lei está prevista no art. 166 do CC, que assim dispõe: “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa;”.

A fraude civil ou fraude à lei, diferentemente da fraude contra a lei tributária, trata-se da conduta de buscar no ordenamento jurídico uma norma para enquadrar um determinado comportamento, com a finalidade de contornar a aplicação de outra norma imperativa.

“No âmbito tributário, em termos gerais, traduz-se pela atitude do contribuinte em se valer da liberdade negocial para arrumar seus negócios, mediante meios jurídicos desvirtuados em sua essência ou finalidade, de forma a poder escapar da incidência da norma impositiva, diminuir ou impedir o surgimento do dever tributário”. (FURLAN, 2007, p. 218)

Nos dizeres de Greco (2008, p. 241):

na fraude à lei o contribuinte monta determinada estrutura negocial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, driblar a norma contornada. Com isto pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que fica afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa).

É oportuno lembrar que “a preponderância do interesse coletivo no direito tributário é evidente, daí derivando o caráter cogente de duas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária” (AMARO, 2012, p. 27).

A fraude à lei é portanto uma violação indireta à lei, ou uma violação ao ordenamento jurídico como um todo, que gera a nulidade do negócio jurídico.

O abuso de direito, por sua vez, apesar de muito parecido com o abuso de formas, traduz-se em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo concretamente adotados para fins outros que não aqueles para os quais são normalmente praticados.

Ele se encontra previsto no art. 187 do Código Civil de 2002, nos seguintes termos: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

A figura do abuso de direito, segundo Greco (2008, p. 195), serve para

inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, (i) seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquelas para qual o ordenamento assegura sua existência, (ii) seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir ineficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique.

O próprio texto normativo define o abuso de direito como um ato ilícito, tendo por consequência, portanto, a inoponibilidade dos atos de planejamento tributário e de seus efeitos perante a administração tributária, já que, conforme restou assentado pela doutrina, o planejamento só pode se apoiar em atos lícitos.

Ressalte-se, ainda, que muitos dos autores entendem que há o emprego da analogia para afastar a fraude à lei. Contudo, o novo diploma não autoriza a utilização da analogia, tampouco ao instituto é preciso se socorrer. No momento em que a norma contornadora sai de cena, ao fato concreto que estava abarcado por aquela será aplicada a norma contornada. Assim, o fato gerador do tributo efetivamente ocorreu, mas estava “disfarçado”, o argumento analógico é prescindível, pois a lei deverá ser aplicada ao fato efetivamente ocorrido, embora mascarado.

Consequentemente, resta também afastada a possível violação ao princípio da separação dos poderes, pois a autoridade administrativa não atua como legisladora. Esta não cria lei para tributar situação não tipificada, mas afasta o ato ou negócio jurídico que tentou encobrir de forma artificiosa e antijurídica o fato econômico, para aplicar a norma que corresponde ao fato gerador realmente ocorrido, agindo, assim, dentro dos limites legais.

Ademais, o parágrafo único do art. 116, para afastar eventual arbitrariedade por parte da autoridade administrativa, impõe dois ônus a esta: provar a ocorrência do fato gerador (que dá ensejo a obrigação tributária) e a finalidade de dissimular com a qual foram praticados os atos ou negócios jurídicos.

Como afirma Greco (apud PAULSEN, 2014, p. 2461):

além da prova da ocorrência do fato gerador, o parágrafo único do artigo 116 impõe um segundo ônus a cargo do Fisco, qual seja, demonstrar que o ato ou negócio jurídico foi praticado 'com a finalidade de dissimular'. A existência desta finalidade é elemento constitutivo da hipótese de incidência da competência para desconsiderar; [...].

Ademais, também não se deve falar em invasão pela Administração tributária da esfera judiciária, pois o art. 149 do CTN, exaustivamente mencionado no presente texto, já havia permitido à autoridade fiscal desconsiderar atos ilícitos, no que diz respeito a seus efeitos tributários, para lançar de ofício o crédito tributário.

O lançamento tributário é ato exclusivo do auditor- fiscal, e, apesar de existirem formas de lançamento em que há a participação do contribuinte, só aquele poderá validá-lo, conforme se depreende do art. 142 do CTN. O lançamento é um procedimento administrativo que tem como um de seus princípios a busca pela verdade material, assim, cabe a administração averiguar a ocorrência do fato gerador e proceder ao enquadramento da hipótese de incidência tributária.

Logo, se a autoridade fiscal dependesse de sentença judicial para proceder ao lançamento, nesse caso sim, resultaria em ofensa a separação dos poderes, pois seria obstado o exercício de um poder-dever legalmente previsto.

Acrescente-se, ainda, a lição de Carrazza (2003, p. 423), para o qual “uma coisa, porém, precisa, de logo, ficar absolutamente clara: com o advento da Lei Complementar n. 104/2001 o Fisco apenas foi autorizado a dizer ‘a primeira palavra’, isto é, a conhecer diretamente da simulação, declarando, de ofício, o defeito do ato jurídico e tributando – pelo lançamento – a realidade oculta pela aparência enganosa. A ‘última palavra’, no entanto, continua pertencendo ao Poder Judiciário, a quem caberá quando provocado, exercer o controle de juridicidade da aludida ‘declaração, por força do princípio da universalidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF)”.

Por fim, importa destacar que a ampliação dos limites do planejamento tributário para abranger o abuso de forma e de direito atende a nova concepção de relação entre cidadão-Estado, consequência dos novos valores de ordem social acrescidos pela Constituição de 1988, tais como: a igualdade (art.5º, caput), solidariedade (art.3º, I) e justiça (art.3, I). E, no âmbito tributário, o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º), erigido a princípio geral da tributação.

O constitucionalismo em vigor não mais permite a existência de planejamento tributários formalmente lícitos, vez que, apesar de cumpridos fielmente preceitos legais, desrespeitam regras e princípios constitucionais, se tornando antijurídicos. Assim, não se pode considerar a prevalência do princípio da legalidade a qualquer custo.

Portanto, analisando adequadamente o parágrafo único, à luz do novo Código Civil e das inovações trazidas pela Constituição Federal, percebe-se que o legislador instituiu norma elusiva, que deve ser considerada constitucional, uma vez que permite ao legislador afastar, corretamente, os negócios jurídicos que apesar de lícitos quando observados isoladamente,

são antijurídicos quando vistos perante todo o ordenamento brasileiro. Pois os atos ilícitos, ainda que de forma indireta, não podem ser considerados planejamentos tributários legítimos.

4 POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA DOUTRINA DO BUSINESS PURPOSE TEST NA VALIDAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Como demonstrado no ponto anterior, o parágrafo único do art. 116 do CTN inovou ao propor o combate pela autoridade administrativa aos atos praticados com abuso de forma, fraude à lei e abuso de direito.

Entretanto, para que o fisco possa desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados de tal forma, é necessário comprovar que estes foram praticados com a única finalidade de burlar a lei ou de evitar a tributação.

A adoção de critérios subjetivos para provar a intenção do contribuinte se mostra totalmente impraticável. Recomenda a experiência internacional, que “a intenção do contribuinte, seus motivos, suas razões para proceder desta ou daquela maneira, devem ser transladas, extraídas, percebidas e, principalmente, valoradas, a partir de uma série de indícios provenientes das condutas efetivamente realizadas.” (ROSEMBUJ apud FURLAN, 2007, p. 225)

Neste sentido também caminhou o legislador brasileiro, pois as disposições da Medida Provisória n. 66 de 2002, apesar desta não ter sido convertida em lei nesse ponto, demonstraram a sua intenção de adotar a teoria do propósito negocial como critério de validação do planejamento tributário.

A doutrina *business purpose test* (propósito negocial) tem origens nos Estado Unidos e nasceu em um contexto de reestruturações societárias. Ela se propõe a afastar a utilização de negócios que, se isoladamente considerados, são plenamente válidos e são realmente praticados (portanto, não simulados), mas que no contexto em que foram celebrados, se observa que seu único objetivo foi afastar a tributação, o que configura abuso de forma, fraude à lei e abuso de direito.

De acordo com Schoueri (2010, p. 30-32), são três as propriedades comumente analisadas para determinar a existência do propósito negocial:

- **Houve um adequado intervalo entre as operações?** É comum o entendimento pela não existência de outros motivos na operação além da economia tributária, por terem as operações ocorrido dentro de um intervalo de tempo inadequado. Cita-se, por

exemplo, operações societárias que normalmente demoram meses para ocorrer e que em alguns casos foram realizadas em intervalo de horas ou dias.

- **As partes envolvidas eram independentes?** Outra propriedade importante para definir a existência de propósito negocial é a autonomia e independência das pessoas envolvidas, sejam elas pessoas naturais ou pessoas jurídicas. Muitos negócios jurídicos foram descaracterizados por terem sido realizados entre empresas de mesmo grupo ou familiares.
- **Existe coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas?** Para a constatação da existência de propósito negocial, entende a Administração que o planejamento tributário deve estar intimamente relacionado com a atividade operacional das partes.

Assim, como afirma Portella (2009, p. 72):

A falta de propósito negocial é constatada quando se observa que a caracterização realizada pelo sujeito passivo teve como único objetivo o gozo de vantagem fiscal. É quando inexistem elementos de natureza econômica empresarial, contábil, gerencial, entre outros relativos à realidade do contribuinte, que venham a justificar a caracterização do ato ou negócio jurídico procedida pelo responsável.

Ressalte-se, todavia, que o teste do propósito negocial pode ser usado também para a análise da simulação, pois este diz respeito sobretudo à conformação entre a realidade fática das relações comerciais e a formalidade jurídica.

Apesar da teoria do propósito negocial não ter sido recepcionada no nosso ordenamento, no âmbito constitucional pode-se visualizar a exigência indireta do propósito negocial como condicionante das transações comerciais em princípios como a função social da propriedade, a função social do contrato, a probidade, a boa-fé, a isonomia e, principalmente, na interpretação constitucional dada a institutos de direito privado.

Consequência direta do fenômeno da constitucionalização do direito, em que os direitos fundamentais passam a ser comandos destinados não só ao Estado, mas também aos particulares nas suas relações privadas, é a chamada eficácia horizontal dos direitos fundamentais.

Nos dizeres de Barroso (apud FRANCISCO JÚNIOR, 2013), a ideia de constitucionalização “está associada a um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia, com força normativa, por todo o sistema jurídico [...], passando a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional”.

Tanto é verdade, que os respectivos princípios já repercutem em dispositivos infraconstitucionais, como, por exemplo, nos arts. 421 e 422 do Código Civil de 2002, que condicionam a liberdade contratual à função social do contrato, bem como os contratantes a probidade e a boa-fé.

Desta feita, como a planejamento tributário decorre de atos ou negócios jurídicos, já na esfera privada deve respeitar princípios que condicionam a sua validade, os quais serão considerados pelo Fisco na tributação.

Portanto, o próprio sistema jurídico brasileiro se mostra receptivo ao propósito negocial.

Importa ressaltar ainda que, apesar de o parágrafo único do art. 116 do CTN não está totalmente regulamentado, pois como prevê sua parte final, deverá observar “os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, a qual ainda não foi editada, o Fisco já tem se utilizado – em conjugação com a doutrina da substância econômica – da doutrina do propósito negocial, com o intuito de desconsiderar planejamentos tributários que envolvam atos e negócios jurídicos adotados com exclusivo propósito de evitar a incidência tributária (FRANCISCO JUNIOR, 2013).

Confira-se:

INCORPORÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”. Não produz o efeito tributário pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para a transferência do ágio à incorporadora.

(Data da Sessão: 05/12/2007; Relator: Aloysio José Percínio da Silva; Decisão: Acórdão 103-23290)

IRPF – GANHO DE CAPITAL – ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – SIMULAÇÃO – Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência de participação societária por intermédio de uma sequência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não tem outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre o ganho de capital obtido com a alienação das ações.

(Data da Sessão: 25/05/2006; Relator(a): Pedro Paulo Pereira Barbosa; Decisão: Acórdão 104-21610) (grifos nossos).

A teoria do propósito negocial também foi objeto de Solução de Consulta da Receita Federal do Brasil, de nº 102, datado de 23 de Março de 2012, pela qual restou explicitado que:

SUCESSÃO POR CISÃO PARCIAL SEGUIDA DE INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO – PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDOS. Não há qualquer óbice ao aproveitamento dos créditos decorrentes de pagamentos a maior ou indevidos de titularidade da sucedida através de compensação, pela sucessora, de quaisquer débitos próprios relativos a tributos administrados por esta RFB, (...), ressalvada, porém, a hipótese de inexistência de outro propósito negocial além da economia tributária.

Como se vê, ainda que falte à regra do art. 116, parágrafo único, do CTN regulamentação por lei ordinária, a Administração Tributária já se inclinam a adotar a nova sistemática de determinação da licitude dos negócios jurídicos praticados.

Destarte, a adoção de teoria do propósito negocial como critério na validação do planejamento tributário tem se mostrado coerente com a inovação trazida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN e a principiologia constitucional em vigor, demonstrando ser aconselhável sua previsão no ordenamento jurídico brasileiro, de forma a balizar a atuação do Fisco. Entendimento este também abraçado pela jurisprudência da Administração Tributária, a qual tem se inclinado pela consideração do propósito negocial como elemento necessário à manutenção de planejamentos tributários.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento tributário, portanto, tem fundamento no próprio texto constitucional que, ao prevê em seus arts. 3º inc. I, 5º, inc. II, 170 e 173 os princípios da propriedade privada, da livre iniciativa, da livre concorrência e da legalidade, deixou expressa a permissão concedida aos indivíduos de contratarem livremente e planejarem sua vida fiscal, com a liberdade que o ordenamento lhes confere.

Ele pode ser conceituado como uma verdadeira gestão negocial, pois caracteriza-se como atividade prévia que, utilizando-se da melhor organização administrativa, contábil, societária e tributária tem por objetivo, respeitados os limites previstos em lei, evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributo.

Ocorre que nem todos os atos praticados com o fim de fugir do recolhimento do tributo aos cofres públicos podem ser considerados como planejamento tributário. Neste sentido, a doutrina estabeleceu a diferença entre os atos lícitos e ilícitos praticados com a finalidade de economia fiscal. Os primeiros nomeou de elisão fiscal, que corresponderia ao planejamento tributário, e os segundos chamou de evasão fiscal. O critério usado para distingui-los foi a licitude dos atos e negócios jurídicos praticados.

Entretanto, quando a Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001, introduzir o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, trouxe para o contribuinte uma incerteza jurídica ao estabelecer a possibilidade da autoridade administrativa desconsiderar os atos ou negócios jurídicos realizados, se entendidos como atos que busquem dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, eis que até o presente momento carece de regulamentação normativa.

O novo instituto fez com que surgissem vários questionamentos e críticas, tanto no que diz respeito aos critérios que regulam as relações entre Fisco e contribuintes, os limites da liberdade negocial pelo contribuinte, bem como da sua harmonia ou não com o texto constitucional.

Como ponto determinante para se chegar às respostas destas questões, analisou-se primeiramente os institutos da Elisão, da Evasão e da elusão fiscal e suas características.

Em decorrência da análise das peculiaridades da Elisão e da Evasão, vimos também os posicionamentos doutrinários acerca do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, também chamado simplesmente de Norma Geral Antielisiva, que por suas

especificidades levou a entendimentos totalmente antagônicos a respeito de sua constitucionalidade ou não.

Diante da divergência doutrinária sobre o tema e da insuficiência da interpretação literal do dispositivo, o presente trabalho procurou averiguar, para tentar desvendar o escopo da norma em questão, os motivos e finalidade que guiaram o legislador a instituir a norma.

Assim, a partir da análise adequada do parágrafo único do art. 116 do CTN, à luz do novo Código Civil e das inovações trazidas pela Constituição Federal, percebeu-se que o legislador objetivou instituir norma elusiva, o qual deve ser considerada constitucional, pois permite ao legislador afastar, corretamente, os negócios jurídicos que apesar de lícitos quando observados isoladamente, são antijurídicos quando visto perante todo o ordenamento brasileiro. Pois os atos ilícitos, ainda que de forma indireta, não podem ser considerados planejamentos tributários legítimos.

Diante disto, constatou-se que a inovação legal, conjugada com a principiologia constitucional em vigor, torna possível e necessária a aplicação da doutrina do propósito negocial como critério de validação do planejamento tributária, pois a partir deste poderia se visualizar quando os atos ou negócios jurídicos fossem realizados com o único propósito de economia fiscal. Demonstrando ser aconselhável sua previsão no ordenamento jurídico brasileiro, de forma a balizar a atuação do Fisco.

Por fim, há de se destacar que o presente trabalho não teve como pretensão esgotar o assunto em debatido, mas se apresenta apenas como mais um dos paradigmas existentes às exegeses aplicadas no estudo do tema, o qual provavelmente só restará definido pela jurisprudência quando se pronunciar sobre a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, questionada na ADI nº 2446.

PLANNING TAX AS DEMOCRATIC BRAZILIAN LAW AND THE DOCTRINE OF
BUSINESS PURPOSE TEST: interpretation and application of the single paragraph of
Article 116 of the National Tax Code.

ABSTRACT

This research aims to analyze the innovation introduced by Complementary Law no. 104/2001, which introduced single paragraph to art. 116 of the National Tax Code, which is

not regulated, and the possibility that application of the doctrine of the business purpose test on validating the tax planning. For such a task, held an exploratory bibliographic study, by consulting the law and doctrine that concern the subject. As a result, it was realized that the doctrine is not peaceful as the scope and device constitutionality under discussion. However, from the proper interpretation of it, leading not only in regard to its literalness, but the reasons and the purpose of the lawgiver to edit it, it was found that it aims to combat fraud of the law and abuse of rights; and also shown constitutional, by the light of the new Civil Code and the innovations brought by the Constitution. Consequently, there was also the possibility of applying the theory of business purpose to validate the tax planning, as this is just able to prove the existence of deviations from the purpose of the operations that characterize fraud the law and abuse of rights, for use in guiding the actions of the tax inspectors. The survey, however, did not have the pretension to exhaust the subject now debated but appears as just one of the paradigms for the subject, which must be continually discussed among scholars for the future regulation of the standard will not meet the yearnings a portion of society, but this as a whole.

Keywords: tax planning. General Anti-Avoidance Rule . Business purpose test.

REFERÊNCIAS:

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 8ª ed. rev., atual., e ampl. Rio de Janeiro: MÉTODO, 2014. Pg. 279.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDRADE, Fernando Dias de. **Apontamentos sobre planejamento tributário, à luz do parágrafo único do Art. 116 do CTN**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 22 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.51646>>. Acesso em: 01 jun. 2015.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: Licitude e Abuso do Direito**. Curitiba: Juruá, 2006. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/1267/LucianoAlaorBogo.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 27 set. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Vade Mecum/ Obra coletiva com colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 11. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. **Código tributário nacional**. Vade Mecum/ Obra coletiva com colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 11. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19º ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

_____. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado: Contém notas à Licc**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

FRANCISCO JUNIOR, Fernando Khoury. **A substância e o propósito negocial como elementos legitimadores do planejamento fiscal internacional – Análise do Caso Marcopolo.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XVI, n. 117, out 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13251>. Acesso em abr 2015.

FURLAN, Anderson. **Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades.** Rio de Janeiro: Forense, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** São Paulo: Dialética, 2008.
MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 35 ed. rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. **Curso de Direito Tributário.** 10 ed. rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2008.

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário.** Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, vol 21, mar.-abr. 2003, pp. 11-17.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Alberto Arruda de, coordenadores; Martins, Ives Gandra. **Planejamento tributário.** São Paulo: MP, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”.** São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010, pgs. 30-32.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário – elisão abusiva e evasão fiscal.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. **Normas gerais antielisivas.** In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.) Temas de interpretação do direito tributário. Rio de Janeiro, 2003, p.321.

YAMASHITA, Douglas, coordenação. **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência.**
São Paulo: Lex, 2007.